

LA SUJECCIÓN AL IVA DE LAS OFICINAS LIQUIDADORAS A PROPÓSITO DE LA DOCTRINA DEL TJCE

Yolanda Martínez Muñoz

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante

1. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, regula en la actualidad las medidas fiscales y administrativas del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, potenciando la corresponsabilidad fiscal que había inspirado a sus predecesoras. De acuerdo con ello, dicha norma acomete una importante reforma en el régimen general de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, a las que dota de mayores competencias normativas concretando determinados extremos de las mismas.

Como dispone el artículo 37 de la citada Ley, la titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos corresponde al Estado, sin embargo la Comunidad Autónoma se hace cargo, mediante fórmulas de delegación, del ejercicio de estas facultades en un gran número de los tributos cuya recaudación les corresponde, entre los que se encuentran el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), cuyas liquidaciones y gestión recaudatoria compete a la Administración autonómica.

Ahora bien, en atención a lo dispuesto en su artículo 49, las Comunidades Autónomas tienen libertad para organizar sus servicios en relación con la recaudación de los tributos cedidos, pudiendo realizarla directamente o mediante concierto con cualquier otra Administración pública.

En aplicación del principio de coordinación, en el que se fundamenta el sistema de financiación autonómica, la

mencionada Ley instrumenta la delegación de competencias, así como la colaboración en la gestión y recaudación de estos tributos cedidos.

No obstante, si bien la titularidad de las competencias de gestión y liquidación corresponde al Estado, aquellas Comunidades que, por delegación de éste, se hagan cargo de dichas competencias en el ISD y en el ITPAJD pueden, de acuerdo con lo dispuesto por la normativa propia de estos Impuestos, y dentro de las atribuciones que en orden a su gestión les corresponden, encomendar estas actuaciones a las Oficinas Liquidadoras de Partido a cargo de los Registradores de la Propiedad¹ que, a tenor de lo indicado legalmente, desarrollan dos tipos de funciones, en cuanto profesionales a cargo del Registro de la Propiedad y Oficinas Liquidadoras de estos impuestos cedidos.

Así pues, de acuerdo con la normativa propia de estos tributos, una competencia de la que es titular la Administración estatal, delegada por ley a la Administración autonómica, es desarrollada en la práctica por un tercero, el registrador de la propiedad, con la finalidad de conseguir los niveles de eficacia administrativa requeridos por la ley.

Sin embargo, como ya hemos avanzado, las Comunidades Autónomas ejercen las competencias de gestión y liquidación de los tributos cedidos por delegación, no siendo posible en este caso, como indica el artículo 13.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJAPAC), delegar de nuevo dichas competencias en otros órganos, salvo autorización expresa de una ley.

1. Véase la Disposición adicional 1ª del RD 1629/1991, de 8 de noviembre, del Reglamento del ISD y la Disposición adicional 2ª del RDL 1/1993, de 24 de septiembre, del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD.

En este sentido, si bien es cierto que en el ámbito del ITPAJD es la propia Ley del Impuesto la que permite que tales competencias se realicen por los registradores, no constituye el Reglamento del ISD la vía normativa adecuada para realizar tal autorización.

Por lo tanto y si no es posible una nueva delegación de competencias, la Administración autonómica ha de acudir, como se desprende de las citadas Disposiciones adicionales, a la figura de la encomienda de gestión aceptada por el artículo 15 de la LRJAPAC cuando *“por razones de eficacia o cuando no se posean los medios técnicos idóneos para su desempeño”*, ciertas actividades de carácter material, técnico o de servicios de los órganos administrativos son encomendadas a otros órganos o entidades de distintas Administraciones, previa formalización del correspondiente convenio entre ellas². Es así como, tras la firma del correspondiente acuerdo con las Administraciones autonómicas competentes para realizar las tareas de gestión y liquidación de estos tributos cedidos, los registradores de la propiedad actúan como oficinas liquidadoras realizando funciones propias de la Administración tributaria y rigiéndose en consecuencia en el desarrollo de las mismas por el Derecho público.

La cuestión es que, si bien los registradores de la propiedad son profesionales a cargo del correspondiente Registro y sujetos pasivos del IVA, que han de repercutir a los consumidores de este servicio, también realizan por la vía de la encomienda de gestión, una prestación de servicios a título oneroso cuya beneficiaria es la Administración tributaria autonómica, encargada de soportar

el Impuesto correspondiente a los servicios efectuados por el registrador-liquidador en el caso de que los mismos se consideren sujetos al IVA.

El tema, de indudable trascendencia práctica, suscitó el interés de nuestra jurisprudencia, que ha mantenido posiciones divergentes acerca de la sujeción³ o no sujeción⁴ al IVA de los servicios prestados por los registradores en cuanto Oficinas Liquidadoras de Distrito, y ha sido zanjado finalmente a nivel nacional por el Tribunal Supremo, que en su Sentencia de 12 de julio de 2003 declara, en sentido contrario a lo indicado por el TJCE⁵, la no sujeción al IVA de las actuaciones realizadas por las Oficinas Liquidadoras, en la medida en que son efectuadas por un órgano administrativo cuya naturaleza es indiscutible, encontrándose amparadas por lo dispuesto en el artículo 7.8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reflejo de lo indicado en el artículo 13.1 de la actual Directiva 2006/112, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA⁶.

Siendo ésta la postura mantenida al respecto por el Alto Tribunal⁷, el Reino de España ha venido sosteniendo la conformidad de la normativa española con el Derecho comunitario, en la medida en que existe una interpretación jurisprudencial significativa confirmada por el Tribunal Supremo. Sin embargo, como ha venido a afirmar el Tribunal Europeo⁸, *“cuando una legislación nacional es objeto de interpretaciones jurisprudenciales divergentes que pueden tomarse en consideración, algunas de las cuales conducen a una aplicación de dicha legislación compatible con el Derecho comunitario mientras que otras dan lugar a una*

2. Dice MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, que “la encomienda de gestión únicamente despliega sus efectos en el plano material, ya que la competencia es ejercida por su titular, si bien con el auxilio del órgano encomendado”, “Fórmulas de colaboración entre los municipios y las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario”, Revista Oficinas Liquidadoras, núm. 16, 2009, pág. 79.

3. Véase, entre otras, la SAN de 8 de marzo de 1999 o la STSJ de Extremadura de 7 de junio de 2002.

4. Véase, entre otras, la STSJ de Castilla y León, Burgos de 8 de noviembre de 2001, la STSJ de Murcia de 19 de octubre de 2000 o la STSJ de Andalucía, Granada de 9 de junio de 2003.

5. Nos referimos a las Sentencias de este Tribunal de 26 de mayo de 1987 en el caso Comisión contra Países Bajos (asunto C-235/85) y de 25 de julio de 1991 en el caso Ayuntamiento de Sevilla contra Recaudadores de Impuestos (asunto C-202/90).

6. Indica la STS de 12 de julio de 2003 que “El juego de los preceptos que disciplinan la cesión de los tributos indicados a las Comunidades Autónomas, pone de manifiesto que, utilizando la vía de la delegación, y posteriormente, ya en uso de ésta, la de la encomienda a las Oficinas Liquidadoras, la liquidación, recaudación y revisión de los tributos cedidos, que es realizada por el Estado, ha pasado a otra Administración Pública, las Comunidades Autónomas receptoras de la delegación, y a través de éstas, es llevada a cabo por otro órgano administrativo, esto es, las Oficinas Liquidadoras, cuya índole de tal es indiscutible”. Según MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, “puede sostenerse, legítimamente, que las Oficinas Liquidadoras son ya... un órgano de tal Administración tributaria”, “Fórmulas de colaboración...”, ob. cit., pág. 78.

7. Reiterada en sentencias posteriores como, por ejemplo la de 3 de julio de 2006.

8. Sentencia del TJCE de 9 de diciembre de 2003 en el caso Comisión contra Italia (asunto C-129/00).

aplicación incompatible con éste, procede estimar que como mínimo esta legislación no es suficientemente clara para garantizar una aplicación compatible con el Derecho comunitario”.

Por esta razón, la Comisión de las Comunidades Europeas, considerando que los servicios prestados por los registradores-liquidadores a las Comunidades Autónomas debían estar sujetos al IVA, y observando el cambio de criterio experimentado por la Administración española como consecuencia de la citada sentencia del Tribunal Supremo, remitió escrito de requerimiento a España con la finalidad de que llevara a cabo una modificación de su práctica administrativa, en orden a considerar sujetos al Impuesto los servicios prestados por estos profesionales para la entidad pública.

La negativa del Reino de España a las peticiones de la Comisión suscitó la presentación por parte del órgano europeo de un recurso de incumplimiento del Estado español de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario que, con fecha 12 de noviembre de 2009, ha sido resuelto por el TJCE a favor de la Comisión, declarando la existencia de un incumplimiento de la normativa comunitaria sobre el IVA y condenando en costas al Estado español.

Se trataba de una sentencia esperada desde hacía algún tiempo por su gran trascendencia práctica⁹, en la medida en que la sujeción o no de estos servicios prestados por los registradores de la propiedad a las Comunidades Autónomas pone de manifiesto la posible obligación de devengar el IVA por tales operaciones y afecta al régimen de deducibilidad del Impuesto soportado por dichos sujetos, que constituye el pilar básico sobre el que se apoya el IVA y las exigencias de neutralidad derivadas del contenido de la Directiva 112.

En este orden de ideas, abordamos a continuación el análisis de la Sentencia del TJCE de 12 de noviembre de 2009, mediante la cual este Tribunal declara el incumplimiento del Estado español de las obligaciones que derivan del Derecho comunitario, al entender, de acuerdo con lo indicado al respecto por el Tribunal

Supremo, que los servicios prestados a la Comunidad Autónoma por los registradores de la propiedad, en su condición de titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito, no están sujetos al IVA, y actuar de acuerdo con dicha interpretación.

En el desarrollo de este análisis jurisprudencial nos detendremos en los principales argumentos utilizados por el Tribunal Europeo para concluir la conveniencia de someter al IVA dichos servicios, esto es, el concepto de actividad económica, la independencia en la prestación del servicio, y la interpretación estricta de la regla de no sujeción de los organismos de Derecho público, con la finalidad de valorar la oportunidad de la sujeción al Impuesto de estas actuaciones, y todo ello desde el punto de vista del principio de neutralidad¹⁰, como principio rector del régimen común del IVA regulado en la Directiva 112.

2. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE LOS REGISTRADORES-LIQUIDADORES COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA

De acuerdo con el artículo 9 de la Directiva 112, “*se-rán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad*”. El concepto de actividad económica a efectos de este Impuesto, aparece asimismo definido en la norma comunitaria como “*todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas*”. En particular, dice la norma, es actividad económica “*la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo*”.

De esta manera, la normativa comunitaria del IVA otorga un ámbito de aplicación muy amplio a este Impuesto, así como un carácter objetivo al concepto de actividad económica, ya que aparece desvinculado de sus fines o resultados.

9. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 46, 2007, pág. 90. Las consecuencias prácticas de la no sujeción al IVA fueron analizadas también por VALVERDE YAGÜE, Ignacio, “Cara y cruz de la STS de 12 de julio de 2003, sobre la no sujeción al IVA de las Oficinas Liquidadoras del Distrito Hipotecario”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, vol. III, 2005, pág. 50.

10. Sobre el principio de neutralidad, véase MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda, “El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, de próxima publicación en Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 144, 2009.

En concordancia con lo dispuesto a nivel comunitario, la Ley del IVA considera sujetos pasivos del Impuesto a los empresarios o profesionales que efectúen las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo, atendiendo para otorgar carácter económico a las citadas actividades al requisito de la independencia, esto es, según el artículo 5 de la mencionada Ley, *“la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

No obstante la amplitud con que la Directiva 112 delimita el ámbito de aplicación material del Impuesto, las actividades sujetas al mismo han de presentar carácter económico, siendo imprescindible en muchas ocasiones, como la que nos ocupa en este trabajo, precisar su calificación económica en orden a concluir la exigencia o no del IVA por la Administración tributaria en relación con una concreta operación.

Los registradores de la propiedad, tal como indica el artículo 536 del Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947, *“ejercen profesionalmente, bajo su responsabilidad, las funciones públicas atribuidas por las leyes en general y en particular por la legislación hipotecaria y mercantil, y en virtud del carácter de funcionarios públicos que les reconoce el artículo 274 de la Ley Hipotecaria tienen los derechos reconocidos por las leyes administrativas. Como funcionarios públicos serán titulares indisolublemente de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario que vengan determinadas en la demarcación registral”*.

Así pues, de acuerdo con la citada norma, los titulares del Registro de la Propiedad ejercen dos tipos de funciones, ya que, por un lado, realizan a cargo del Registro las funciones propias de tal condición, respondiendo de las infracciones cometidas en los asien-

tos realizados y recibiendo, en contraprestación de sus actuaciones, los honorarios establecidos con sujeción estricta al arancel.

El carácter económico de las prestaciones de servicios realizadas por los registradores en su calidad de titulares del Registro no ha suscitado ninguna duda, y en consecuencia estos profesionales repercuten el IVA devengado por dichas operaciones a los consumidores de sus servicios, que estarán obligados a abonar los honorarios del registrador más el Impuesto repercutido por éste¹¹.

Por otro lado, el registrador de la propiedad ha de realizar también, en virtud de los correspondientes convenios con las Administraciones autonómicas, prestaciones de servicios a favor de estas Administraciones tributarias territoriales, que consisten en la gestión, liquidación y recaudación del ISD y del ITPAJD. En este caso, a tenor del convenio firmado, los registradores-liquidadores perciben de la Administración una remuneración por los servicios prestados, siendo aquella la responsable del servicio en relación con los contribuyentes.

Esta función de liquidación, que constituye la prestación material del servicio realizado para la Administración tributaria autonómica, es distinta y ajena a la propia y específica de los registradores -la calificación e inscripción registral¹²-, siendo por ello preciso examinar si la prestación de servicios realizada a las Comunidades Autónomas constituye una actividad económica que ha de estar, como ha establecido recientemente el Tribunal Europeo, sujeta a IVA a efectos de garantizar la perfecta neutralidad del Impuesto.

El carácter económico de una actividad a efectos del IVA exige, en primer lugar, que la misma se realice de una forma independiente, de manera que, como indica el artículo 10 de la Directiva 112, dicha condición excluye a los asalariados y *“a otras personas en la medida en que*

11. En este punto, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Sevilla de 27 de enero de 2005, indica que “como titular del Registro de la Propiedad ejercita, por una parte, funciones públicas de inscripción y calificación y, desde este punto de vista, debe considerarse como un funcionario que no presta servicios en la Administración pública y que al igual que los notarios y antiguos corredores de comercio, desempeñan una actividad de modo similar a los profesionales liberales, percibiendo sus retribuciones del arancel correspondiente y ordenando los factores materiales y personales de su actividad. Así, organiza de forma independiente su oficina, ordena por su cuenta e interés los medios materiales y humanos con independencia y soporta el riesgo económico de la actividad, ya que tiene unos ingresos que le satisface la Comunidad, y unos gastos que él mismo decide, por lo que el resultado obtenido por el ejercicio de esa actividad, beneficio o pérdida, dependerá de la comparación de aquellas partidas y, por tanto, de la mejor o peor organización que decidan tener, de la mejor o peor gestión de los recursos humanos y materiales de que dispongan, así como del mayor o menor importe de los gastos que destinen para el desempeño de esa función”.

12. Si bien, como indica la Comisión Europea, a efectos de tributación en España no se separan los citados ingresos, tributando en su totalidad como rendimientos de actividades económicas en el IRPF.

estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario”.

Como podemos advertir los registradores-liquidadores no se encuentran vinculados a las Comunidades Autónomas por un contrato de trabajo¹³, en la medida en que el desempeño de esta función -que deben realizar de forma obligatoria- constituye el objeto de un convenio previo celebrado por ambas partes. Partiendo, por lo tanto, de la inexistencia de una relación laboral que indique un mínimo grado de dependencia de las Administraciones autonómicas, se muestra necesario comprobar si existe algún “lazo de subordinación” que indique que las citadas actividades no son realizadas de forma independiente por los registradores.

Con la finalidad de descartar la existencia de lazos de subordinación que indiquen una situación de dependencia, impone la Directiva 112 la necesidad de atender a las circunstancias laborales, retributivas y a la responsabilidad del empresario con el que exista un posible grado de vinculación.

Por lo que se refiere a las circunstancias laborales de los registradores-liquidadores, el artículo 536 del Reglamento Hipotecario, ya citado con anterioridad, vino a establecer que los éstos actúan en su doble condición, de profesionales liberales cuando realizan las funciones propias del Registro, y como funcionarios públicos al mando de las Oficinas Liquidadoras de Distrito en otro caso.

Esta naturaleza funcionarial, así como su integración en la estructura administrativa por la vía de la encomienda de gestión, es la que ha permitido a nuestros Tribunales calificar las actuaciones de liquidación y recaudación realizadas por dichos profesionales como actividades económicas en las que no concurre el grado de

independencia exigido por la ley para ser consideradas prestaciones de servicios sujetas al Impuesto; posición que ha sido ratificada por el Tribunal Supremo en repetidas sentencias¹⁴.

Sin embargo, creemos que la consideración de funcionarios públicos que le atribuye el citado Reglamento, no constituye argumento suficiente para afirmar que existen lazos de subordinación entre los registradores-liquidadores y la Administración autonómica, en la que no se integran orgánica sino funcionalmente, realizando funciones propias de la gestión de los tributos.

Como ha indicado el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia objeto de comentario en estas páginas, “*los registradores-liquidadores se procuran y organizan ellos mismos, dentro de los límites establecidos por las disposiciones normativas y convencionales pertinentes, los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades*”, sin que impida tal consideración el hecho de que la Administración autonómica pueda establecer instrucciones para el desarrollo adecuado de sus funciones.

En relación con las circunstancias retributivas, el requisito de independencia que exige la norma impone la asunción del riesgo por parte del prestador del servicio, es decir por parte del registrador de la propiedad.

Con respecto a las retribuciones percibidas en el ejercicio de sus funciones de liquidación y recaudación¹⁵, los registradores de la propiedad no perciben salario alguno de las Comunidades Autónomas. Ahora bien, para determinar si se trata de una prestación de servicios a título oneroso susceptible de configurar el hecho imponible del IVA, ha de ser una actividad que presente un carácter permanente y se desarrolle a cambio de una remuneración percibida por el autor de la misma, siendo en este caso irrelevante que las Oficinas Liquidado-

13. Sobre el contrato como técnica de gestión tributaria, véase BORRERO MORO, Cristóbal, “El contrato administrativo de servicios como título de la relación jurídica de colaboración”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, volumen III, 1999, págs. 1511 y siguientes.

14. El Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de abril de 1999 ya afirmó que “las Oficinas Liquidadoras de los Registros de la propiedad son órganos de la Administración, sometidos al Derecho público, servidos por personas que tienen o se les atribuye la condición de funcionarios que tiene la misión exclusiva o principal de recaudar los tributos, estando sometidos en el ejercicio de su función al régimen disciplinario administrativo”. Posteriormente, las SSTs de 12 de julio de 2003 y de 3 de julio de 2006.

15. En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *Los supuestos de no sujeción...*, ob. cit., pág. 50.

16. Incluso algún Tribunal ha venido a precisar la distinción entre las funciones de liquidación y recaudación de los registradores. En este sentido, véase la STSJ de Cantabria de 28 de septiembre de 1999 y la presentación de *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. III, 1999, sobre “Los registradores de la propiedad y el IVA. Distinción entre funciones de recaudación y de liquidación encomendadas a los mismos”, pág. 1330 y siguientes.

ras ejerzan funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público y sin ningún objetivo empresarial o comercial¹⁷.

El servicio prestado a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores tiene, de acuerdo con el convenio firmado, carácter permanente y se realiza a cambio de una remuneración. Es por ello que podemos afirmar que estos profesionales realizan prestaciones de servicios a título oneroso, en cuanto existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida¹⁸.

No obstante, eso no significa desde nuestro punto de vista que existe, en relación con las condiciones retributivas, una dependencia de la Administración pública autonómica que impida someter dicha prestación de servicios al IVA. En concreto y como expresa la sentencia comentada, los registradores soportan el riesgo de su actividad, sin distinguir entre los ingresos percibidos en calidad de titulares del Registro y los que retribuyen su función liquidadora, *“en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los tributos recaudados, de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad, de la eficacia de los registradores-liquidadores e incluso, en determinados casos, del porcentaje de las sanciones y multas impuestas y recaudadas en el ejercicio de la actividad”*.

Por último, la norma comunitaria alude, en orden a precisar si existen vínculos de subordinación que excluyan la aplicación del IVA, a la responsabilidad del empresario.

Las Oficinas Liquidadoras prestan un servicio a las Administraciones autonómicas respondiendo ante éstas del ejercicio de sus funciones, y estando sometidas por ello a sus instrucciones y a un control disciplinario por parte de tales autoridades públicas. Pero ello no impide, en nuestra opinión, sostener que éstas actúan de forma independiente, en cuanto que su responsabilidad frente a las Comunidades Autónomas, que son las que responden frente a los contribuyentes, es equiparable a la responsabilidad que frente a los usuarios del servicio ofrecido como registradores de la propiedad establece la

normativa hipotecaria. En la medida en que estos profesionales ofrecen un servicio a cambio de una remuneración realizan una actividad económica independiente de cuyo correcto ejercicio han de responder frente al destinatario, sea un particular, sea un ente público.

El sometimiento en el ejercicio de estas funciones al régimen disciplinario administrativo, y la responsabilidad que corresponde a la Administración tributaria autonómica en sus relaciones con los contribuyentes, no exonera, desde nuestro punto de vista, la consideración de las prestaciones de servicios realizadas por los registradores a las Comunidades Autónomas como actividades económicas independientes susceptibles de integrar el hecho imponible del IVA, siguiendo en este punto la doctrina del TJCE.

3. LA POLÉMICA SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE ESTAS PRESTACIONES DE SERVICIOS.

Las consideraciones previamente realizadas nos han permitido afirmar, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Europeo, que los titulares de las Oficinas Liquidadoras realizan actividades económicas, cuya sujeción al IVA pretendemos examinar seguidamente.

En este orden de ideas y descartada su condición de actividad dependiente, que la excluiría del ámbito de aplicación del Impuesto, debemos analizar si estos sujetos podrían encontrarse amparados, en el ejercicio de dichas prestaciones de servicios, por la regla de no sujeción establecida en el artículo 13 de la Directiva 112, reflejo de la cual es el artículo 7.8 de la Ley del Impuesto.

Dice la norma comunitaria que *“Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones”*, siempre que la no sujeción no *“lleve a distorsiones significativas de la competencia”*.

Desde el punto de vista de la neutralidad del Impuesto, las reglas de no sujeción, así como las exenciones

17. STJCE de 29 de octubre de 2009 en el caso Comisión contra República de Finlandia (asunto C-246/08), sobre el concepto de actividad económica. En el mismo sentido, la Sentencia de este Tribunal de 6 de octubre de 2009 en el caso Landesorganisation (asunto C-267/08).

18. STJCE de 29 de octubre de 2009 citada en la nota a pie anterior. Léase en la Sentencia de 6 de octubre de 2009 que *“una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso... si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario”*.

en el IVA, constituyen una excepción a la generalidad y han de interpretarse de una forma restrictiva, ya que suponen una quiebra de la regla general según la cual el Impuesto se percibe por cada entrega de bienes o prestación de servicios realizada a título oneroso por el sujeto pasivo.

De acuerdo con esta interpretación estricta de los supuestos de no sujeción, el TJCE viene entendiendo que para que una prestación de servicios realizada a cambio de una remuneración pueda considerarse no sujeta al Impuesto, según el artículo 13 de la Directiva 112, han de darse acumulativamente dos requisitos: la cualidad de organismo público en quien la realiza y el ejercicio de actividades en su condición de autoridad pública¹⁹.

Siguiendo en este punto la doctrina del Tribunal Europeo, la no sujeción al IVA de una prestación de servicios a título oneroso exige, por un lado, su realización por un organismo de Derecho público, precisando la normativa propia de este tributo que ha de concurrir el requisito de la realización <directa> por dicho órgano. No cabe duda de que las Comunidades Autónomas a las que corresponde por delegación el ejercicio de las competencias de liquidación constituyen un órgano público, pero lo que ocurre en este caso es que dichos entes públicos encomiendan estas competencias a los registradores de la propiedad que las realizan junto a sus funciones propias. Aun así, el Tribunal Supremo entiende consumado este requisito, cuando indica en su sentencia de 12 de julio de 2003 que *“la realización directa del servicio por el Estado, o ente territorial una vez cedido el tributo, lo cumple la Comunidad Autónoma, a través de una oficina administrativa conectada a ella, cumpliendo así la exigencia del precepto”*.

Ahora bien, con el fin de precisar si los registradores-liquidadores pueden ser considerados órganos administrativos, y en consecuencia excluir su sujeción al Impuesto, no resulta suficiente, en nuestra opinión, atender a su integración orgánica, sino también y de forma principal, a su integración funcional en la Administración.

Por lo que respecta a su adscripción orgánica, participamos de la opinión manifestada por el TJCE, en el sentido de que la actividad de liquidación y recaudación rea-

lizada por los registradores no constituye una prestación de servicios efectuada directamente por un organismo de Derecho público, puesto que los mismos no forman parte de la organización de la Administración, sino que actúan en el marco de una profesión a la que acceden por la vía de la oposición, y como consecuencia del convenio firmado entre ambas partes²⁰.

No obstante lo anterior, la cualidad del órgano que presta el servicio viene determinada, a nuestro entender, no tanto por la organización en la que se integra, sino por las funciones que realiza, siendo por esa razón imprescindible determinar si la actividad desarrollada por estos sujetos está comprendida entre las competencias propias de la autoridad pública.

Parece claro que existe una importante diferencia entre las funciones de gestión del Registro -sujetas al Impuesto- y las actuaciones de liquidación que los registradores realizan a favor de las Comunidades Autónomas. La diferencia estriba en que estas últimas se efectúan en calidad de órgano administrativo, no tanto por formar parte de la Administración autonómica, sino por ejercer funciones que atañen a dicha Administración.

No sería ésta la primera ocasión en la que en el ámbito del Derecho tributario goza de primacía la vinculación funcional sobre la orgánica, siendo la tendencia general de la propia Ley General Tributaria la de no otorgar competencias a órganos concretos. Pensemos por ejemplo en las Unidades de Módulos que, integradas orgánicamente en el Departamento de Gestión Tributaria, realizan funciones de inspección en relación con los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva, gozando de las prerrogativas que corresponden a estos últimos. Su adscripción orgánica no impide entender que se trata de verdaderos órganos de inspección que asumen las funciones y facultades que les corresponden en relación con un concreto tipo de contribuyentes.

Por todo ello, creemos que la vinculación funcional de las Oficinas Liquidadoras a la Comunidad Autónoma permitiría entender que estamos ante prestaciones de servicios realizadas por un organismo de Derecho público, a las que protege la regla de no sujeción del artículo 13 de la norma comunitaria.

19. Destacamos entre otras las SSTJCE de 26 de marzo de 1987 (Caso Comisión contra Países Bajos) y 25 de julio de 1991 (Caso Ayuntamiento de Sevilla contra Recaudadores de impuestos).

20. En sentido contrario, véase las SSTs de 12 de julio de 2003 y de 3 de julio de 2006, citadas con anterioridad.

Ahora bien, como indica la citada norma, esta regla de no sujeción decae cuando la exclusión del Impuesto pudiera derivar en una “distorsión significativa de la competencia”,²¹ con la finalidad de no perturbar el principio de neutralidad fiscal, que como reflejo del principio de igualdad de trato o no discriminación, indica que operadores económicos iguales deben ser tratados de forma similar en relación con la percepción del IVA.

Siendo estas funciones de liquidación y recaudación competencia de las Comunidades Autónomas por delegación del Estado, o de las Oficinas Liquidadoras mediante la figura de la encomienda de gestión, no cabe la posibilidad de que operadores económicos privados puedan desarrollarlas, por lo que como sostiene el Reino de España en sus alegaciones, estaría justificado, de acuerdo con la neutralidad fiscal, que las mencionadas actividades fueran consideradas no sujetas al IVA, en sentido contrario a lo manifestado por el TJCE en la sentencia comentada.

4. CONSIDERACIONES FINALES

El examen de la sentencia del TJCE de 12 de noviembre de 2009 pone de manifiesto la postura de los órganos comunitarios acerca de la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios a título oneroso realizadas por los registradores-liquidadores a las Comunidades Autónomas²².

Alude para ello el Tribunal a dos argumentos esenciales: la consideración de estas prestaciones de servicios como actividades económicas independientes, y la no consideración del prestador del servicio como organismo de Derecho público, en la medida en que, si bien las actividades realizadas constituyen el ejercicio de funciones públicas, dicho sujeto no se encuentra integrado orgánicamente en la Administración pública.

Sin perjuicio de compartir algunas de las afirmaciones realizadas por el Tribunal Europeo, y considerando que nos encontramos ante el ejercicio de una actividad económica independiente susceptible de ser gravada por el IVA, discrepamos, como hemos puesto de manifiesto en este trabajo, de la conclusión alcanzada por este órgano

jurisdiccional, ya que creemos que los registradores de la propiedad actúan en el ejercicio de sus funciones liquidadoras como organismos públicos, no por su adscripción orgánica a la Administración, puesto que no pertenecen a la misma, sino por el carácter público de las funciones que realizan. De acuerdo con ello, pensamos que debían encontrarse amparados por la regla de no sujeción descrita en el artículo 7.8 de la Ley del Impuesto.

Ésta venía siendo además la doctrina formulada por nuestro Tribunal Supremo, en virtud de la cual la Administración tributaria dejó de exigir el IVA a los registradores-liquidadores por la prestación de estos servicios. La doctrina del Tribunal Europeo supone, en consecuencia, una vuelta a la situación anterior a los pronunciamientos de aquel Tribunal y una posible quiebra del principio de cosa juzgada material, si bien el Tribunal Europeo sostiene que la ratificación de una tendencia jurisprudencial por el Tribunal Supremo no convalida la existencia de un incumplimiento de Estado.

Sin embargo, la alegación del principio de cosa juzgada con el propósito de evitar la exigencia del IVA en el ejercicio de estas funciones públicas, no va a ser tarea fácil, en cuanto la jurisprudencia repetida del Tribunal Supremo acerca de la no sujeción al Impuesto no es óbice para la aplicación del ordenamiento jurídico comunitario que, de acuerdo con la interpretación sostenida por el TJCE, exige la sujeción al IVA de los servicios citados.

En este sentido, ponemos de manifiesto el criterio mantenido por el Tribunal Europeo en una reciente sentencia relativa al IVA²³, en la que la importancia del principio de fuerza de cosa juzgada quiebra cuando hace imposible o excesivamente difícil la aplicación del Derecho comunitario, que debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dentro del sistema de fuentes. La afirmación anterior nos lleva a la conclusión de que, a pesar de la interpretación jurisprudencial del órgano nacional, va a ser difícil evitar la aplicación de la doctrina del Tribunal de Luxemburgo en relación con la sujeción de las Oficinas Liquidadoras al Impuesto.

21. Sobre el concepto de distorsión de la competencia, véase, entre otras, la STJCE de 16 de septiembre de 2008 en el caso *Isle of Wight Council* (asunto C-288/07).

22. En idéntico sentido se había pronunciado este Tribunal con anterioridad en relación con los notarios (Sentencia de 26 de marzo de 1987) y los recaudadores de impuestos (Sentencia de 25 de julio de 1991).

23. Nos referimos a la Sentencia del TJCE de 3 de septiembre de 2009 en el caso *Olimpiclub* (asunto C-2/08).